

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
PER LA CIRCOSCRIZIONE DEI TRIBUNALI DI RAGUSA E MODICA**

# *Idee e Soluzioni*

---



Notiziario dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti di Ragusa



n. 4 - marzo 2007

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
PER LA CIRCOSCRIZIONE DEI TRIBUNALI DI RAGUSA E MODICA**

**SOMMARIO**

*Idee e Soluzioni*

Notiziario dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti di Ragusa  
n. 4 marzo 2007

- [Daniele Manenti](#)  
Direttore
- [Giuseppe Buscema](#)
- [Giuseppe La Barbera](#)  
Direttori Editoriali
  
- [Angelo Firrito](#)
- [Alberto Depetro](#)
- [Edvige La Rosa](#)  
Comitato di Redazione
  
- [Antonio Grande](#)  
Segretario di Redazione
  
- [Finestra sugli Ordini](#)
  
- [Novità Editoriali](#)
  
- [Le Sentenze](#)
  
- [Rassegna Stampa](#)
  
- [La nostra storia](#)
  
- [Utilità e Strumenti](#)

Ragusa – via Archimede, 183  
tel. 0932 624649  
Fax 0932 653974  
[www.oderg.it](http://www.oderg.it)  
[odc@virgilio.it](mailto:odc@virgilio.it)

In copertina: panorama di Modica.

**EDITORIALE**

**Vere e proprie riforme che stravolgono l'impianto fiscale esistente senza la minima concertazione**

Daniele Manenti

**INTERVENTI**

**Il recesso dalle società di capitale**

Francesco Licitra

**La nuova 488: risultati e analisi**

di Michele Gugliotta

**Elezioni 2007: istruzioni per l'uso**

di Marco Butrognò

**La "Finanziaria 2007": le società di comodo  
Evoluzione legislativa**

di Giovanni Di Blasi

**Gli atti del professionista delegato nelle varie fasi  
della vendita senza incanto (breve vademecum)**

di Daniele Manenti

**Rassegna Stampa**

**CULTURA E SOCIETA'**

**Viaggio negli Iblei della principessa russa Maria  
Nikolaevna Volkomskaaja**

Giuseppe La Barbera



## EDITORIALE

### **Vere e proprie riforme che stravolgono l'impianto fiscale esistente senza la minima concertazione**

**di Daniele Manenti**

**L**a manovra finanziaria per l'anno 2007 vede la nostra categoria professionale particolarmente critica, su come la stessa sia stata attuata, ancora una volta imperniata sulla decretazione d'urgenza e senza un preventivo confronto con le categorie professionali che non sono state minimamente coinvolte nella predisposizione di misure fiscali a forte impatto per il sistema economico produttivo. Quest'anno il governo ha dichiarato che con la finanziaria si intendono raggiungere diversi obiettivi:

- risanamento dei conti pubblici;
- equità fiscale
- sviluppo economico

Obbiettivi certamente condivisibili, ma come è stato scritto da diversi commentatori è una finanziaria estremamente ambiziosa, e l'intervento dell'esecutivo è stato più orientato dal lato delle entrate piuttosto che dal lato della riduzione della spesa.

Inizialmente questa manovra finanziaria è stata presentata a tutti con l'esigenza di procedere alla "*razionalizzazione del sistema tributario italiano*". Ma di razionale tale intervento non ha assolutamente nulla, almeno per quanto riguarda la tecnica legislativa utilizzata. Non si può pensare di intervenire in maniera coerente, incisiva sul sistema tributario attraverso la legge finanziaria, in quanto le norme tributarie di per sé complesse e tecniche richiedano degli strumenti normativi più adeguati come per esempio il ricorso ai decreti legislativi. In passato, e penso alla legge finanziaria 662/1996 per l'anno 1997 si adottò tale tecnica normativa, infatti il governo fu delegato ad attuare una serie di riforme fiscali attraverso l'uso dei decreti legislativi.

Non possiamo pertanto non sottolineare la sconcertante imperizia tecnica utilizzata dal legislatore. Il ricorso infatti alla decretazione d'urgenza è stato utilizzato per attuare delle vere e proprie riforme che stravolgono l'impianto fiscale esistente, e tutto ciò senza la minima concertazioni con le parti interessate. Tutto questo non facilita la certezza del diritto da tutti auspicata, ma rende anzi difficile a tutti (amministrazione, professionisti, imprese, cittadini) la comprensione delle norme da applicare. Ci troviamo in altri termini in uno stato di perenne fibrillazione del diritto tributario italiano che non agevola la corretta pianificazione fiscale e certamente non ci consente di avere una legislazione fiscale stabile, affidabile in grado di interessare anche gli investitori stranieri, che non sono certo disposti a salire sull'otto volante del fisco italiano.

Il problema principale della manovra finanziaria, iniziata con la Manovra Estiva era ovviamente un problema di gettito, che è stato mascherato attraverso una rideterminazione della base imponibile teso a razionalizzare il sistema tributario e attraverso una più incisiva lotta all'evasione fiscale. Per cui anziché intervenire sulle

aliquote fiscali, per aumentare il gettito, si è provveduto a raggiungere lo stesso risultato attraverso un intervento poco meditato, per usare un eufemismo, sulle norme del diritto tributario che presiedono alla determinazione della base imponibile al solo scopo di aumentarla. Scelta politicamente corretta, in quanto non consentirà all'opposizione di poter affermare che il governo ha aumentato la pressione fiscale, ma tecnicamente inaccettabile in quanto ha comportato uno stravolgimento delle norme fiscali. I commi della finanziaria che ci riguardano sono circa 400 su 1364. Comprendere la reale portata di tutto questo non è certamente facile. Ma se volessimo trovare un filo conduttore in questa manovra potremmo dire che essa opera su tre macro aree:

- inasprimento della pressione fiscale, attraverso l'introduzione di nuove imposte, come per esempio le imposte di scopo, innalzamento delle addizionali comunali, e rideterminazione base imponibile;
- inasprimento degli adempimenti contabili e formali al fine di ridurre il più possibile l'evasione fiscale;
- intervento sul cuneo fiscali, attraverso deduzioni IRAP ed interventi sullo sviluppo.

L'obiettivo di contrasto dell'evasione fiscale, che i dottori commercialisti condividono pienamente, è perseguito però mediante provvedimenti di discutibile validità ed efficacia che non sembrano di incidere significativamente sul fenomeno. Manca a giudizio di noi dottori commercialisti un disegno strategico che muovendo dall'approfondimento della conoscenza della vera evasione fiscale in tutte le varie modalità di formazione e copertura, mobilizzi tutte le energie sane del paese. Non si giustifica quindi la reintroduzione nel nostro ordinamento di istituti che hanno già in passato dimostrato la loro palese inefficienza a raggiungere lo scopo cui erano finalizzati, né la previsione di strumenti invasivi di controllo dei contribuenti che rischiano di essere percepiti come "polizieschi" se non sono accompagnati da adeguate garanzie di tutela della privacy, come dimostrano le recenti vicende sul c.d. spionaggio fiscale.

Il pacchetto di norme antievasione, che partendo dai controlli delle movimentazioni bancarie (prevedendo per i professionisti l'obbligo di tenuta dei conti correnti bancari ed il divieto di ricevere pagamenti in contanti al di sotto di livelli risibili, l'assimilazione assurda dei prelievi bancari non giustificati ai compensi), passa attraverso l'inserimento nelle dichiarazioni fiscali di una grande massa di dati relativi al contribuente e sue parti correlate o corrispondenti, che può sconfinare talvolta in una vera e propria delazione fiscale, determina un rilevante snaturamento di taluni istituti tipici del diritto tributario (quali la sostituzione d'imposta, la responsabilità solidale, l'effettività del reddito da tassare) e della funzione attribuita ai professionisti che in quest'ambito prestano la propria indispensabile attività.

Le reiterate violazioni dello statuto dei diritti del contribuente, tra cui in particolare il divieto di attribuire effetto retroattivo alla norma tributaria, incidono sui diritti essenziali dei cittadini, sui quali viene fatta gravare l'inversione dell'onere della prova su operazioni avvenute in anni in cui la norma non esisteva, e non li pone in condizione di difendersi adeguatamente. Ampi sono perciò i dissensi su quei provvedimenti fiscali, come anche per i pur apprezzabili controlli dei movimenti bancari, da ammettere però solo nel caso in cui esistano comprovati indizi di evasione, poiché generano confusione e determinano un clima di incertezza e malcontento. Sulla stessa direttrice si pone anche l'operazione volta ad attribuire agli studi di settore valore di presunzione legale, trasformandoli di fatto in una riedizione della deprecata minimum tax.

Non sappiamo se questa finanziaria cambierà il volto del nostro paese, come crede il governo, sappiamo però che non nasce all'insegna della semplificazione, e della certezza del diritto in un sistema normativo caratterizzato da uno stock normativo enorme stimato tra un minimo di 40 mila ed un massimo di 100 mila tra leggi statali e regionali. Con il paradosso che la capacità dei governi e dei parlamenti non viene misurata dal numero delle leggi cancellate, ma dall'approvazione di nuove leggi che nella maggior parte dei casi non abrogano, ma modificano, e quindi complicano ancora di più le leggi precedenti.

### Il recesso dalle società di capitale

di Francesco Licitra



**L**a diversità di trattamento che, sul piano economico, emerge manifesta nei confronti del socio receduto da una società di capitali – rispetto al trattamento riservato al socio receduto da una società di persone - non è certo casuale, ma risponde ad una ratio ben precisa, ad un puntuale indirizzo di politica legislativa mirato a disincentivare l'esercizio del diritto di recesso che integra pur sempre un depauperamento patrimoniale della società, e si traduce pertanto nell'affermazione di un favor societatis accordato soprattutto alle società per azioni, oltre che alle altre società a base capitalistica, in considerazione dell'importanza che queste rivestono per lo sviluppo dell'economia nazionale e della loro funzione di costituire "centro e fonte di produzione e di lavoro", per garantire l'integrità delle quali, e dunque la loro capacità di sopravvivenza e di ordinato funzionamento, il legislatore non ha esitato sovente a comprimere altri diritti ed interessi giuridicamente rilevanti, fra cui quelli individuali dei soci, e più propriamente dei soci di minoranza.

Di certo il legislatore, per comprensibili ragioni, non ha inteso offrire ai soci di una società di capitale una buona occasione per liberarsi di una partecipazione che altrimenti avrebbe potuto essergli molto difficile alienare. D'altronde nelle società a ristretta base azionaria, i cui titoli non sono negoziati né in un mercato ufficiale né in un mercato secondario, molto spesso il socio è destinato a rimanere "prisonnier de son titre", specie se la sua quota non concorre a formare il gruppo di controllo; ragion per cui il recesso, anche se comportante una liquidazione della quota ben al disotto del suo valore intrinseco effettivo, potrebbe rappresentare per lui un'ottima opportunità - da non lasciarsi sfuggire - per uscire decorosamente dalla società e dunque, tutto considerato, un buon affare.

Non c'è dubbio che se i soci hanno la possibilità di vendere le loro quote od azioni di certo non preferiscono imboccare la via del recesso ! Se a ciò si risolvono è evidente in loro la consapevolezza che le loro quote non hanno alcun valore di mercato nel senso che stimano in termini negativi la probabilità di trovare una persona disponibile ad acquistare le loro quote specie quando, è attuale, come di non di rado accade, la necessità, nell'immediato, di ulteriori consistenti esborsi per procedere al risanamento della società, risanamento indispensabile quando la società viene a trovarsi nella situazione prevista dagli artt. 2447 e 2482 ter del codice civile.

Nella disciplina della formazione del bilancio, i criteri di chiarezza e di precisione vanno posti in correlazione con il principio di verità, in quanto strumentali all'esigenza che il bilancio assolva alla funzione di informare compiutamente sulla reale situazione economica e patrimoniale della società, a tutela dei soci e dei terzi.

Secondo la legge, nell'interpretazione datane dalla giurisprudenza consolidata (che il Tribunale di Milano condivide), si può tenere conto, ai fini della determinazione del valore del rimborso delle azioni, soltanto degli elementi che risultano iscritti e contenuti nel bilancio a norma degli artt. 2424 ss. codice civile, in applicazione dei criteri legali dettati per la valutazione degli elementi dell'attivo e del passivo e dell'avviamento dagli artt. 2425, 2425bis e 2426, codice civile.

E' dunque vietata ogni rivalutazione o rettifica di valore che trovi la sua giustificazione unicamente nella vicenda del recesso.

L'attribuzione ai soci di diritti patrimoniali perfetti nei confronti della società, data la netta separazione patrimoniale esistente fra i singoli e l'ente collettivo, è stata disciplinata dal legislatore in termini idonei ad eliminare, per questioni di certezza dei rapporti giuridici, ogni possibile ragione di contrasto ed ogni timore di aleatorietà ed arbitrio, fissando una rigida connessione fra rimborso delle azioni e dati patrimoniali il più possibile incontestabili (vd. in questi termini Cass. 25 settembre 1974, n. 2454, in Giust. civ., 1974, I, 1705; cfr. anche Cass. 2 giugno 1983, n. 3770).

La fissazione dei limiti della liquidazione del valore rimborsabile manifesta la chiara finalità perseguita dalla legge nei confronti della scelta dei soci recedenti perché la dichiarazione di voler recedere potrebbe, da un lato, essere preordinata ad un ingiustificato arricchimento, e, dall'altro, potrebbe cagionare un repentino depauperamento del patrimonio sociale, con pregiudizio per gli interessi dei creditori e dei soci rimasti.

In relazione all'art. 2437 (ante riforma) del codice civile, sostanzialmente ripreso, per le società a responsabilità limitata, dal novellato art. 2473, la tesi dominante (cui aderisce il collegio milanese: Tribunale Milano - Sentenza 2 maggio 1996 - Pres. e Rel. Marescotti - Abela Gianfranco c. F.T. Automation s.r.l.) ritiene che il valore da rimborsare sia quello che risulta dal bilancio, senza possibilità alcuna di tener conto del valore reale delle azioni stesse. A questo proposito, nella considerazione che il recesso di un socio da società capitalistica coinvolge esigenze inderogabili di salvaguardia della integrità del patrimonio sociale si ritiene che non siano nemmeno possibili correttivi o deroghe statutarie dirette a consentire una più realistica determinazione del valore di rimborso, risultando così preclusa (anche ad essercene motivo) la possibilità che, in occasione del recesso, i soci di minoranza, sia pure allo scopo di fare risultare una più fedele verità sostanziale del bilancio, possano pretendere una deroga ai criteri legali di valutazione oppure una modificazione della discrezionalità valutativa impiegata dagli amministratori e approvata dall'assemblea.

Mentre, prima della riforma, la s.r.l. era una fotocopia minore della s.p.a., d'ora in avanti occorre prendere atto dell'esistenza di due modelli nettamente differenziati e alternativi di pari dignità ed al riguardo è il caso di precisare che, nella società a responsabilità limitata, per quanto riguarda la valutazione della quota del recedente, non viene richiamata la nuova disciplina della società per azioni. Infatti, mentre, per le società per azioni, l'art. 2437 ter, dispone testualmente che il valore di liquidazione delle azioni va determinato "....tenuto conto della consistenza patrimoniale della società e delle sue prospettive reddituali, nonché dell'eventuale valore di mercato delle azioni", per le società a responsabilità limitata, l'art. 2473 dispone che i soci che recedono dalla società hanno diritto di ottenere "il rimborso della propria partecipazione in proporzione al patrimonio sociale". In buona sostanza, l'art. 2473 riproduce il vecchio art. 2437 del codice civile. Nell'art. 2473 si fa pure riferimento ad un "valore di mercato", con una disposizione senz'altro criticata, proprio perché in questo tipo di società è ben difficile che esista un "mercato" al quale riferirsi (CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO Novembre 2002 – Marzo 2003).

Nella società a responsabilità limitata, il recesso di un socio comporta non l'apertura di una procedura di liquidazione per la determinazione del suo valore ma più semplicemente un "rimborso" in proporzione al patrimonio sociale, con ovvio riferimento all'ammontare di esso alla data di operatività del recesso. La effettiva consistenza del patrimonio netto, che determina il valore proporzionale imputabile alle partecipazioni sociali dei singoli soci, non dipende esclusivamente dal risultato di un solo esercizio, ma deve essere commisurata alla reale entità del capitale reale, e deve, quindi, tenere conto anche di tutte le riserve disponibili ma anche dei risultati portati a nuovo (utili e perdite pregresse) perché deve essere fatta, secondo la legge, "in proporzione del patrimonio sociale", mentre l'ammissibilità di una revisione dei criteri di valutazione degli elementi dell'attivo e del passivo del bilancio sociale, una volta che esso sia stato regolarmente approvato, resta preclusa dal carattere definitivo della deliberazione di approvazione, che

ha efficacia obbligatoria nei confronti non soltanto dei singoli soci ma anche di ogni organo della società.

Nell'ambito della società per azioni, la novità è rappresentata dal fatto che, rispetto alla previgente disciplina, bisogna tenere conto della situazione patrimoniale attuale (non più a quella risultante dal bilancio dell'ultimo esercizio), delle prospettive reddituali nonché dell'eventuale valore di mercato.

Inoltre, a differenza di quanto previsto per le società a responsabilità limitata, nelle società per azioni lo statuto può stabilire criteri diversi di determinazione del valore di liquidazione, indicando gli elementi dell'attivo e del passivo che possono essere rettificati rispetto ai valori risultanti dal bilancio (cfr. comma 4 art. 2437 ter c.c.). Va da sé che, in assenza di espressa previsione statutaria, sono da ritenere vincolanti, a mio avviso, sia i valori risultanti dal bilancio sia i criteri da osservare per la formazione del bilancio di cui agli artt. 2423 e seguenti del codice civile.

Per il resto si ritiene siano ancora valide le considerazioni sopra sviluppate.

Le conclusioni raggiunte sono frutto delle mie personali convinzioni; ovviamente trattasi di un punto di vista attorno al quale auspico che possa svilupparsi un ampio dibattito, che sarò ben lieto di poter animare, nella considerazione che la determinazione del valore di rimborso delle quote o delle azioni al socio receduto rappresenti una peculiarità della nostra professione.

### La nuova 488: risultati e analisi

di Michele Gugliotta

**L**e nuove regole introdotte con il bando 2006, hanno ridotto - e di molto - il numero delle domande presentate nei confronti del principale strumento di investimenti destinato allo sviluppo delle imprese.

E' bene infatti ricordare brevemente, che con il decreto attuativo di riforma della ex legge 488/92 del marzo 2006, la presentazione dei programmi di investimento da parte delle imprese erano necessariamente soggette ad una preventiva istruttoria e quindi ad una eventuale delibera da parte del sistema bancario, ai fini della concessione del finanziamento bancario ordinario; ciò ha evidentemente comportato una barriera all'ingresso per le imprese, i cui motivi appaiono facilmente intuibili.

Mentre le agevolazioni erano concesse in parte in c/impianti, fino ad un massimo del 41%, e in parte in c/interessi attraverso un finanziamento – obbligatoriamente di importo uguale a quello concesso preventivamente dalla banca - a valere sul Fondo rotativo istituito presso la CCDDPP.

Dai dati diffusi dal MSE, si apprende infatti che le domande complessivamente presentate dalle imprese ai fini dell'ottenimento delle agevolazioni, sono state 5.480 delle quali 3.943 (72%) hanno superato l'esame di merito con esito positivo. Mentre il totale delle domande agevolate sui quattro bandi (industria, turismo, commercio e artigianato) è di 1.666, pari al 42% di quelle istruite positivamente.

Alla luce di questi dati appare di tutta evidenza che l'obiettivo del MSE, nello spirito della riforma prima accennato è stato raggiunto posto che, nei quattro bandi ante riforma, sono state presentate circa 22.000 domande.

In buona sostanza l'obiettivo della riforma, che era quello di corresponsabilizzare il sistema bancario da un lato (che ha avuto un ruolo da vero protagonista) e, dall'altro, agevolare un maggior numero di imprese attraverso la riduzione del contributo in c/impianti, è stato raggiunto.

Ma vediamo schematicamente cosa è successo in Sicilia e nello specifico in provincia di Ragusa, attraverso i dati rappresentati nelle due tabelle.

Innanzitutto si rileva che la percentuale dei progetti finanziati nella regione, presenta un valore maggiore rispetto a quello nazionale: 51,4% contro un 42%.

Mentre dall'analisi dei singoli bandi – sempre a livello regionale – si evidenzia nel settore artigianato il maggiore successo dei progetti finanziati rispetto a quelli ammessi (93,6%).

Altrettanto lusinghiero il risultato complessivo conseguito nella provincia: 57,7% la percentuale dei progetti finanziati contro un 51,4% regionale.

Nei singoli bandi si evidenzia invece un ottimo risultato nei settori dell'artigianato e del turismo; mentre si presentano inferiori ai dati regionali quelli dell'industria e del commercio. E' da rilevare, tuttavia, che il dato regionale relativo al settore commercio, rispetto a quello provinciale, comprende i programmi inseriti nella graduatoria speciale, che si ricorda era per area e non per attività; invero, se il medesimo dato regionale viene confrontato con la sola graduatoria ordinaria, esso sarebbe pari al 67,8%, con una forbice quindi del 12% in luogo del 21% circa.

**Tab. 1 Regione Sicilia**  
(imp. mln/euro)

(imp.)

<b>Settore</b>	<b>Industria</b>	<b>Artigianato</b>	<b>Turismo</b>	<b>Commercio</b>	<b>Totale</b>
n. progetti ammessi	287	78	149	75	589
n. progetti finanziati	91	73	82	57	303
% progetti finanziati	31,3%	93,6%	55,0%	76,0%	51,4%
Agevolazioni c/capitale	38,7	8,5	33,5	8,7	89,4
Finanz.to (agev.e ord.)	257,7	18,5	170,0	34,9	381,1

**Tab. 2 Provincia di Ragusa**  
(imp. mln/euro)

(imp.)

<b>Settore</b>	<b>Industria</b>	<b>Artigianato</b>	<b>Turismo</b>	<b>Commercio</b>	<b>Totale</b>
n. progetti ammessi	23	19	20	9	71
n. progetti finanziati	6	18	12	5	41
% progetti finanziati	26,0%	94,7%	60,0%	55,5%	57,7%
Agevolazioni c/capitale	1,7	1,9	4,9	0,8	9,3
Finanz.to (agev.e ord.)	3,8	4,4	16,6	3,4	28,2

### **Elezioni 2007: istruzioni per l'uso**

di Marco Butrognio

**T**ra poco la nostra categoria sarà chiamata ad esprimere le proprie preferenze per eleggere in nuovi Consigli degli Ordini Territoriali dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili. Sebbene in questo momento constatiamo con dispiacere che da più parti si levano ancora forti polemiche e contestazioni contro l'Albo Unico, ormai legge dello Stato, è necessario richiamare di tutti i colleghi sull'importanza che assume per la nostra categoria l'appuntamento elettorale della prossima primavera per le seguenti ragioni:

- perché dopo tanti (troppi) anni di proroghe ex lege finalmente si presenta l'occasione di rinnovare gli organi istituzionali che rappresenteranno la nostra categoria professionale nei prossimi anni;
- perché per la prima volta si svolgeranno elezioni applicando il nuovo ordinamento professionale (D.Lgs. 28 giugno 2005 n. 139)
- perché i nuovi Consigli degli Ordini che risulteranno eletti dureranno in carica ben 5 anni;
- perché i nuovi Consigli degli Ordini saranno chiamati - nell'autunno 2007 - ad eleggere il nuovo Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili.

Dopo una premessa sull'assetto territoriale del futuro Ordine è stata sintetizzata la normativa che regolerà i nuovi Ordini territoriali con particolare attenzione a quella prevista durante il cosiddetto periodo transitorio che prevede una serie di deroghe alla normativa generale.

#### **PREMESSA**

I Consigli locali degli Ordini dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri in carica alla data di entrata in vigore del Dlgs 139/05 sono prorogati fino al 31 dicembre 2007.

Dai dati forniti dal CNDC nel corso dell'Assemblea dei Presidenti dell'8 giugno 2006, risulta che, al 31 gennaio 2006, esistono sul territorio:

- 132 Ordini dei dottori commercialisti
- 124 Collegi dei ragionieri.

Dal 1° gennaio 2008 (art. 58 Dlgs. 139/05) in tutta Italia saranno istituiti 140 Ordini Territoriali di Dottori Commercialisti ed esperti contabili e cioè uno in ogni circondario di Tribunale in cui:

- esistano già sia l'Ordine dei Dottori Commercialisti che il Collegio dei ragionieri (116 casi);
- esista solo l'Ordine dei Dottori Commercialisti (16 casi);
- esista solo il Collegio dei ragionieri (8 casi).

Sebbene i nuovi 140 Ordini Territoriali si insedieranno ed eserciteranno le rispettive funzioni a partire dal 1° gennaio 2008 (art. 70 Dlgs. 139/05), l'elezione dei relativi Consigli è anticipata alla primavera 2007 (entro il 31 maggio). Pertanto prima dello svolgimento delle operazioni elettorali si dovranno compiere una serie di operazioni propedeutiche per individuare i dottori commercialisti ed i ragionieri che saranno iscritti in ciascuno dei futuri Albi al fine di predisporre le corrette liste elettorali.

Ciò comporterà la preventiva risoluzione dei problemi esistenti in quei circondari ove vi sia solo l'Ordine dei Dottori Commercialisti ovvero solo il Collegio dei ragionieri ed in quelli in cui, pur esistendo entrambi, non risultano omogenei in quanto includono iscritti ricompresi

in Circondari di Tribunali diversi. In tale ultimo caso il criterio di omogeneità sarà quello dell'appartenenza al territorio della stessa Provincia.

Per risolvere i suddetti problemi di omogeneità si dovranno compiere in detti circondari una serie di trasferimenti "virtuali" di iscritti da un ordine/collegio ad un altro. Inoltre, l'art. 61 Dlgs 139/05 prevede che entro il 31.12.2006 i professionisti che risultano iscritti sia all'albo dei dottori commercialisti che a quello dei ragionieri dovranno esercitare l'opzione - ai fini elettorali - per eleggere o essere eletti tra i dottori commercialisti ovvero tra i ragionieri. L'opzione deve essere comunicata alla Commissione Ministeriale ex art. 75 Dlgs 139/05. In caso di mancata opzione saranno inseriti nell'albo in cui anno maturato maggiore anzianità.

## **1. GLI ORDINI TERRITORIALI (CAPO II, DLGS 139/05).**

### **1.1. Organi dell'Ordine Territoriale (art. 8 Dlgs 139/05).**

Gli Organi dell'Ordine Territoriale sono:

- a) Consiglio;
- b) Presidente;
- c) Collegio dei revisori;
- d) Assemblea degli iscritti.

### **1.2. Composizione del Consiglio dell'Ordine (art. 9 Dlgs 139/05).**

Il Consiglio dell'Ordine è composto da membri eletti, tra gli iscritti della sezione A Commercialisti e gli iscritti della sez. B Esperti contabili, ripartiti in misura direttamente proporzionale al numero degli iscritti nelle rispettive sezioni. Agli iscritti nella sezione A spetta comunque un numero minimo non inferiore alla metà dei componenti.

Il numero dei componenti il Consiglio dell'Ordine è determinato in ragione del numero degli iscritti all'Albo alla data di convocazione dell'Assemblea elettorale come segue:

- a) 7 membri, se gli iscritti non superano i 200;
- b) 9 membri se gli iscritti superano i 200 e non superano i 500;
- c) 11 membri se gli iscritti superano i 500 e non superano i 1.500;
- d) 15 membri se gli iscritti superano i 1.500.

L'elettorato attivo spetta a tutti gli iscritti all'Albo, quello passivo solo a chi abbia maturato cinque anni di anzianità di iscrizione nella rispettiva sezione dell'Albo (sez. A o sez. B).

Le elezioni dei Consigli degli ordini si tengono tutte nella stessa data e si svolgono in due giornate consecutive.

Il Consiglio dell'Ordine dura in carica quattro anni ed i Consiglieri ed il Presidente possono essere eletti per non più di due mandati consecutivi.

### **1.3. Cariche del Consiglio (art. 10 Dlgs 139/05).**

Fatta salva la carica di Presidente eletto direttamente dagli iscritti, ciascun Consiglio elegge al proprio interno un vicepresidente, un segretario ed un tesoriere. Può essere Presidente solo un iscritto nella sezione A dell'Albo. Ove manchino o siano impediti sia il Presidente che il Vice presidente, le funzioni saranno svolte dal consigliere più anziano per età. Ove manchi o sia impedito il segretario le funzioni saranno svolte dal consigliere più giovane per età.

### **1.4. Decadenza dalla carica di consigliere (art. 14 Dlgs 139/05).**

Il consigliere che, senza giustificato motivo, non interviene per tre volte consecutive alle riunioni del Consiglio, decade dalla carica.

### **1.5. Sostituzione dei componenti del Consiglio (art. 16 Dlgs 139/05)**

Ad eccezione del Presidente, la cui decadenza, dimissione, morte od altro definitivo impedimento comporta lo scioglimento di diritto dell'intero Consiglio, i Consiglieri venuti a mancare per decadenza, dimissioni o altri impedimenti sono sostituiti dai primi non eletti delle rispettive liste. I componenti così eletti rimangono in carica sino alla scadenza del Consiglio.

### **1.6. Assemblea per l'elezione del Consiglio dell'Ordine e del Collegio dei revisori (art. 21 Dlgs 139/05).**

L'Assemblea è valida se interviene almeno un decimo degli aventi diritto.

Non è ammesso il voto per delega; i Consigli dell'Ordine possono stabilire che il voto sia espresso per corrispondenza, adottando le opportune garanzie a tutela della segretezza e della personalità del voto.

### **1.7. Collegio dei revisori (art. 24 Dlgs 139/05).**

Il Collegio dei revisori dei conti è composto da tre membri effettivi e due supplenti nominati fra gli iscritti nell'Albo e nel registro dei revisori contabili. Il Collegio dei revisori è eletto

dall'Assemblea ogni quattro anni, negli stessi giorni fissati per l'elezione del Consiglio dell'Ordine. Il mandato dei revisori può essere rinnovato per non più di due volte. Risultano eletti come membri effettivi i tre candidati che hanno riportato il maggior numero di voti ed i successivi due come supplenti. Il più suffragato assume la carica di presidente. L'assemblea degli Ordini locali con meno di mille iscritti può eleggere, in alternativa al collegio dei revisori, un revisore unico effettivo ed uno supplente.

Il Collegio dei revisori o revisore unico vigilano:

- sull'osservanza della legge e dell'ordinamento;
- sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dal Consiglio dell'Ordine;
- sulla tenuta dei conti e la correttezza dei bilanci.

Il collegio dei revisori o il revisore unico non partecipano ai lavori del Consiglio dell'Ordine.

## **2. DISPOSIZIONI TRANSITORIE (CAPO VI Dlgs 139/05).**

### **2.1. Composizione del Consiglio dell'Ordine nel periodo transitorio (art. 63 Dlgs 139/05).**

Durante i nove anni del cosiddetto periodo transitorio (1 gennaio 2008 – 31 dicembre 2016) la maggioranza dei consiglieri deve essere eletta tra i dottori commercialisti iscritti nella sezione A, garantendo la rappresentatività e la proporzionalità dei ragionieri e degli esperti contabili.

Per la prima elezione dei Consigli degli ordini, che saranno in carica dal 01.01.2008 al 31.12.2012, le quote dei seggi spettanti agli eletti provenienti dai dottori commercialisti e dai ragionieri saranno determinate dal Ministero della giustizia coadiuvato dalla commissione ex art. 75 e sono calcolate in proporzione al numero degli iscritti nei rispettivi Albi.

Per il periodo transitorio la carica di Presidente è riservata ad un dottore commercialista iscritto alla sezione A, quella di vice presidente ad un ragioniere commercialista della sezione A.

### **2.2. Prima elezione dei Consigli dell'Ordine (art. 64 Dlgs 139/05).**

La data per le elezioni dei Consigli degli Ordini territoriali sarà fissata dal Ministro della giustizia e non potrà essere successiva al 31 maggio 2007. I Presidenti dei Consigli degli ordini dei dottori Commercialisti ed i Presidenti dei Collegi dei ragionieri convocano le rispettive assemblee degli iscritti almeno 45 giorni prima della data fissata dal Ministro della giustizia.

Per il periodo transitorio i dottori commercialisti ed i ragionieri svolgono separatamente l'elettorato attivo.

Nel primo periodo transitorio (dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012) il Consiglio dura in carica 5 anni, per i periodi successivi durerà in carica solo 4 anni.

I consiglieri ed il Presidente possono essere eletti per un numero di mandati consecutivi non superiore a due. In sede di prima elezione degli organi dell'Ordine non rileva l'espletamento di precedenti mandati in seno agli organi rappresentativi cessati. La presentazione delle liste va effettuata almeno 30 giorni prima dell'assemblea. Si prevedono liste distinte per l'elezione separata dei consiglieri dottori commercialisti e dei consiglieri ragionieri commercialisti. Per la prima elezione, le liste possono essere collegate fra loro ai soli fini programmatici. È possibile candidarsi in una sola lista. Le liste avranno un numero di candidati pari a quello riservato alla categoria dei dottori commercialisti o ragionieri aumentato di cinque.

Le liste, oltre ad un contrassegno o motto, devono indicare il nome del presidente candidato per i dottori commercialisti e del vice presidente candidato per i ragionieri.

È possibile esprimere voti per una sola lista. Oltre al voto della lista è possibile esprimere la preferenza dei singoli candidati entro il limite del numero dei componenti da eleggere. In assenza di preferenze espresse, si attribuiscono i voti ai primi candidati in ordine di lista (esclusi presidente e vice presidente). Alla lista che avrà conseguito il maggior numero di voti validi, verranno attribuiti i quattro quinti dei seggi arrotondati per eccesso. I seggi restanti saranno attribuiti alla lista che si collocherà seconda per il numero di voti validi conseguiti. Nell'ambito di ciascuna lista risulteranno eletti i candidati che avranno conseguito il maggior numero di preferenze fino a concorrenza dei seggi assegnati a

ciascuna lista. Per l'ultimo degli eletti in caso di parità di preferenza prevarrà l'ordine di iscrizione nella lista.



### **2.3. Successive elezioni dei Consigli degli Ordini (art. 65 Dlgs 139/05).**

La procedura elettorale di cui al punto precedente si applica a tutte le assemblee elettorali convocate fino alla data del 31 dicembre 2012 (fine del primo periodo transitorio).

I Consigli in carica a quella data decadono in ogni caso.

A partire dal 1° gennaio 2013 (inizio del secondo periodo transitorio) sarà possibile la presentazione di liste collegate tra le due categorie. Tale collegamento deve essere espressamente dichiarato al momento della presentazione delle liste. Ai fini del conteggio dei voti saranno sommati quelli ottenuti dalla lista collegata. Le quote proporzionali di seggi spettanti sono determinati dal Presidente del Consiglio dell'Ordine.

### **2.4. Cariche elettive del Consiglio dell'Ordine (art. 66 Dlgs 139/05).**

Fatti salvi il Presidente ed il Vice Presidente eletti direttamente dalle rispettive assemblee, ciascun consiglio elegge al proprio interno un segretario ed un tesoriere.

### **2.5. Commissione Ministeriale (art. 75 Dlgs 139/05).**

Presso il Ministero della giustizia è costituita una commissione composta da sette membri nominati con decreto del ministro della giustizia. Tre componenti sono designati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e tra questi, il presidente del Consiglio nazionale che assume le funzioni di vice presidente della commissione; tre componenti designati dal Consiglio nazionale dei ragionieri. Presiede la Commissione un magistrato designato dal Ministero della giustizia.

Funzioni della Commissione:

- vigila sul corretto svolgimento delle procedure di unificazione degli albi;
- coadiuva il Ministro della giustizia per le determinazioni necessarie ai fini del perseguimento degli obiettivi del Dlgs. 139/05;
- è di ausilio al Ministro della giustizia per la risoluzione delle controversie insorte a seguito dell'iscrizione nell'albo unico (art. 61, comma 3);
- riceve le comunicazioni di opzione da parte di coloro che sono iscritti sia nell'albo dei dottori commercialisti che in quello dei ragionieri, entro il 31/12/2006 (art. 61, comma 8);

- coadiuva il Ministro della giustizia, nel periodo transitorio, per la prima elezione dei consigli degli ordini territoriali, in carica dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012, nella determinazione delle quote dei seggi spettanti agli eletti provenienti, rispettivamente, dagli ordini dei dottori commercialisti e dai collegi dei ragionieri (art. 63, comma 2);
- coadiuva il Ministro della giustizia, nella prima elezione del periodo transitorio che darà luogo all'elezione del Consiglio nazionale per il periodo dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012, nella determinazione delle quote dei seggi spettanti agli elettori provenienti, rispettivamente, dagli ordini dei dottori commercialisti e dai collegi dei ragionieri (art. 67, comma 2).

### **3. PRIMA ELEZIONE DEL CONSIGLIO NAZIONALE (artt. 68-70 Dlgs 139/05).**

Il nuovo Consiglio Nazionale sarà eletto dai nuovi Consigli degli Ordini Territoriali. Il Consiglio Nazionale è composto da 21 componenti, la maggioranza dei quali spetterà ai Dottori commercialisti iscritti alla sezione A (art. 67). Il Ministro della giustizia determinerà la data per convocazione dei Consigli dell'Ordine neo eletti ai fini dell'elezione del Consiglio nazionale che non può essere successiva al 30 novembre 2007 (art. 68, 1° c.). Per la prima elezione del consiglio nazionale che rimarrà in carica nel primo periodo transitorio (dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012) i dottori commercialisti ed i ragionieri presenteranno liste distinte e l'elettorato attivo e passivo sarà esercitato separatamente. Le liste potranno avere solo collegamenti ai fini programmatici (art. 68 c. 8). Ciascuna lista sarà formata da candidati iscritti all'Albo da almeno dieci anni (art. 68, 4° c.) in numero pari a quello dei posti riservati più tre candidati supplenti. La lista dei dottori commercialisti indicherà il nome del candidato presidente, quella dei ragionieri il nome del candidato vicepresidente (art. 68 c. 4 e 5). Le liste sono depositate presso il Ministero della giustizia almeno trenta giorni prima

di quello fissato per le elezioni (art. 68, c. 7). In ciascun consiglio dell'Ordine territoriale i dottori commercialisti esprimeranno il voto per una sola lista di dottori commercialisti ed i ragionieri per una sola lista di ragionieri. Saranno eletti i candidati della lista dei dottori commercialisti e della lista dei ragionieri che avranno ottenuto il maggior numero di voti.

### La “Finanziaria 2007”: le società di comodo Evoluzione legislativa

di Giovanni Di Blasi

#### PREMESSA

Il legislatore tributario, negli ultimi anni, spinto da esigenze di cassa, ha proliferato in modo copioso norme tendenti a scoraggiare la evasione e la elusione fiscale, in modo non sistematico ma spasmodico e caotico, con norme che hanno assunto profili sempre più affinati per seguire l'evolversi della “ingegneria fiscale” messa in atto dai contribuenti.

Nondimeno, il legislatore non si è curato mai di dare una definizione di “elusione fiscale”.

Difatti, il nostro ordinamento tributario non contiene una norma che definisca il concetto di “elusione fiscale”.

Il legislatore ha preferito introdurre nell'ordinamento delle disposizioni che, atte a scoraggiare tali comportamenti, si limitano a disconoscere i vantaggi fiscali ottenuti, senza mai dare una definizione generale di elusione fiscale.

L'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 – che recepisce con modifiche l'art. 10 della L. n. 408/1990 - nasce come “disposizione antielusiva” prevedendo il disconoscimento, a fini fiscali, degli atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche. Fortunatamente in tale art. 37 -bis non venne riproposto l'avverbio “fraudolentemente” – contenuto invece nell'art. 10 L. 408/1990 - avverbio che se interpretato alla luce del diritto penale avrebbe potuto creare non poche difficoltà in sede di applicazione della norma.

Si appalesa così la natura dell'elusione che, a differenza dell'evasione, si concretizza mediante comportamenti formalmente leciti e rispettosi della legge, ossia il contribuente “elude” la norma senza violarla. In pratica, il contribuente fa una libera scelta economico - imprenditoriale evidentemente in un'ottica di una maggiore convenienza economica sotto il profilo del carico tributario.

Si legge nella relazione al D. Lgs. n. 358/1997, che ha introdotto l'art. 37-bis nel D.P.R. n. 600/1973, “c'è una sostanziale differenza tra risparmio di imposta lecito ed elusione dal momento che non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. La norma antielusione non può quindi vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso.”

Nell'ambito delle norme antielusione troviamo le norme disciplinanti le cosiddette

SOCIETÀ DI “COMODO”

O

SOCIETÀ “NON OPERATIVE”

La società – secondo l'art. 2.247 del c.c. – per esistere necessita di tre elementi:

- il conferimento dei beni o servizi;
- l'esercizio in comune di una attività economica;

- lo scopo lucrativo.

Le società di “comodo” o “non operative” sono – secondo la dottrina – società in cui manca l’esercizio in comune di una attività economica, per cui della società commerciale hanno solo la forma. Vengono, in conclusione, costituite per svolgere una attività economica ma in effetti sono società di mero godimento.

Con le società di comodo i vantaggi perseguiti dai soci sono:

- sotto il profilo civilistico: la limitazione della responsabilità dei soci veri proprietari nei confronti dei creditori ;
- sotto il profilo tributario di eludere la progressività della imposizione ed in caso di trasferimenti di evitare l’imposta di registro applicata sui beni immobili, le imposte catastali ed ipotecarie , mediante la cessione di partecipazioni.

Secondo l’agenzia dell’Entrate – circolare del 02/02/2007 n. 5, le società di comodo sono “uno schermo per nascondere l’effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società”.

Si deve puntualizzare che molto spesso i confini tra società di comodo e società operative sono talmente labili che ne è difficile l’individuazione.

Il legislatore tributario nell’intento di recuperare base imponibile e, comunque, di scoraggiare comportamenti elusivi ha introdotto da sempre dei parametri o degli indici di redditività o ha istituito delle tasse sulle società al fine di “scoraggiare il ricorso a società – e in particolare a società di capitali – che non hanno funzioni operative, ma che costituiscono strumenti ai fini di manipolazioni tributarie”

Le norme anti-società di comodo – che a mio parere hanno colpito in modo incisivo le società di capitali nel corso degli anni - sono state:

- L. 6 agosto 1954 n. 603 che ha istituito una imposta sulle società di capitali – in aggiunta all’imposta ricchezza mobile ed in alternativa all’imposta complementare delle persone fisiche – introducendo le aliquote dello 0,75 % sul patrimonio imponibile e del 15% sulla parte del reddito che eccedeva il 6% del patrimonio.
- L. 18 ottobre 1955 n. 930 – la quale prevedeva che le società che per cinque esercizi avevano svolto attività di mera gestione immobiliare potevano sciogliersi o trasformarsi con le agevolazioni consentite.
- Nel 1980 ci fu un tentativo del Ministro Reviglio che presentò un disegno di legge, che restò tale, in cui si finiva con il riportare nell’ambito dell’ “evasione fiscale”, l’elusione fiscale: infatti, vi includeva “ il comportamento di chi occulta il possesso di redditi facendoli risultare di altrui spettanza, mediante interposizione fittizia o facendo risultare i cespiti produttivi come

appartenenti a società costituite o utilizzate esclusivamente a tal fine”

- D. L. 19 dicembre 1984 n. 853 convertito nella L. 17 febbraio 1985 n. 17 – la cosiddetta VISENTINI –TER – che, al comma 18 dell’art. 3, al fine di scoraggiare le società non operative, ha introdotto la tassa di concessione governativa annuale per l’iscrizione nel registro delle imprese nella misura di lire cinque milioni per le società per azioni e in accomandita per azioni, di lire un milione per le società a responsabilità limitata e di lire centomila per le società di altro tipo con esclusione delle società cooperative, delle società di mutuo soccorso, e delle società, sotto qualsiasi forma costituite, che non svolgano attività commerciali e i cui beni immobili siano totalmente destinati allo svolgimento delle attività politiche dei partiti rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali, delle attività culturali, ricreative, sportive ed educative di circoli aderenti ad organizzazioni nazionali legalmente riconosciute, delle attività sindacali dei sindacati rappresentati nel Consiglio nazionale dell’economia e del lavoro. La Corte Costituzionale ha successivamente sancito la disapplicazione di detta norma in quanto in conflitto con la normativa comunitaria.
- L. 23 dicembre 1994 n. 724 che a differenza della normativa precedente ha, all’art. 30, definito non operative le società e gli enti, che hanno:
  - un numero di dipendenti inferiori a cinque;
  - un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi inferiore a 800 milioni di lire;
  - una delle seguenti forme giuridiche : società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, nonché società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Detto articolo ha escluso dalla disciplina delle società di comodo le società che per il particolare tipo di attività svolta non possono trasformarsi in società personali ai fini di evitare la applicazione di detta disciplina. – Sono le società finanziarie, i CAF, le società sportive le società per azioni costituite da enti locali territoriali, nonché i soggetti che non si trovavano in amministrazione controllata o straordinaria. Non si considerava periodo di normale svolgimento dell’attività quello da cui decorre la messa liquidazione volontaria o l’inizio della procedura di liquidazione coatta amministrativa o della procedura di fallimento.

Era consentito dalla legislazione vincere la presunzione di società non operativa che il reddito imponibile minimo da dichiarare ai soli fini IRPEG fosse pari al 2% del patrimonio netto della

società aumentato dei finanziamenti effettuati dai soci o dai terzi destinati ad immobilizzazioni aziendali, ed in ogni caso non poteva risultare inferiore a

- 8 milioni di lire per le società per azioni, in accomandita per azioni. A responsabilità limitata con patrimonio netto superiore a 150 milioni di lire;
- 4 milioni di lire per le società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto non è superiore a 40 milioni di lire;
- 6 milioni di lire per le società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto è superiore a 40 milioni di lire ma non a 150 milioni di lire.

Se le società non si adeguavano al reddito minimo, l'Ufficio delle imposte attivava la procedura di accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973.

L'art. 30 ha subito ben otto modifiche.

Tra tutte segnaliamo:

- la quinta che ha incluso, a decorrere dal 1° gennaio 1996, anche le società personali;
- la settima, in vigore dal 4 luglio 2006 a seguito delle modifiche introdotte dai commi 15 e 16

del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito nella L. 4 agosto 2006 n. 248.

Dopo un silenzio legislativo in materia di quasi dieci anni – l'ultima modifica è, infatti, stata portata dal D.L. 11 marzo 1997 convertito nella L. 9 maggio 1997 n. 122 - la disciplina delle società di comodo, disapplicata nella pratica dai protagonisti – fisco e contribuenti - è stata rimaneggiata, nel breve arco temporale di meno di cinque mesi, nel corso del 2006 – manovra estiva e Finanziaria per il 2007 -, con profonde modifiche.

Tralasciando l'innalzamento delle percentuali per il test di operatività, le modifiche apportate per scoraggiare il ricorso alle società di comodo sono:

- non è ora consentito il rimborso, la compensazione, la cessione dell'eccedenza del credito IVA, risultante dalla dichiarazione annuale;

- l'introduzione dell'interpello disapplicativo ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/73;

Passando alla stesura dell'art. 30, in vigore dal 1° gennaio 2007, con le modifiche apportate dai commi 109 e seguenti della legge 27 dicembre 2006 n. 296. rileviamo che il legislatore

- 1) ai fini della determinazione della “non operatività” non ammette la prova contraria così come era, invece, previsto nelle precedenti stesure;
- 2) ai beni che entrano nell'applicazione del “test di operatività” ha aggiunto alla lettera c) dell'art. 85 del T.U. 917/1986 anche quelli individuati dalle successive lettere d) ed e) nonché le quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 del T.U. anzidetto, anche se beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie;
- 3) ha, alla lettera b) per gli immobili classificati A/10, ridotto la percentuale dal 6% al 5%, e, se

acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la percentuale è ridotta al 4%;

- 4) riduzione delle percentuali di cui alle lettere a) e c) all'1% e al 10% per i beni situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- 5) per la valutazione dei beni l'applicazione dell'art. 110 del T. U.;
- 6) la riduzione dell'aliquota da applicare agli immobili a destinazione abitativa nella determinazione del reddito di cui al comma 3;
- 7) introduzione del comma 3-bis per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP – (reddito netto aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi ai collaboratori coordinati e continuativi nonché delle somme corrisposte ai prestatori di lavoro autonomo occasionale e degli interessi passivi);
- 8) l'eliminazione al comma 4-bis del carattere di straordinarietà in presenza di situazione oggettive. La società interessata, in presenza di oggettive situazioni che non hanno consentito di superare il "test di operatività", e venuta meno la possibilità di far valere la "prova contraria" può chiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive con istanza indirizzata al Direttore Regionale della Agenzia delle Entrate competente e spedita tramite il servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento al locale Ufficio dell'Entrate competente in ragione del domicilio fiscale della società. L'Ufficio, entro trenta giorni provvederà a trasmettere l'istanza con il proprio parere. L'istanza dovrà contenere, a pena di inammissibilità:
  - i dati identificativi della società e del suo legale rappresentante;
  - la fattispecie concreta;
  - indicare le oggettive situazioni che hanno impedito alla società di superare il test di operatività;
  - contenere gli atti ed i documenti necessari alla corretta individuazione e qualificazione della fattispecie.

Il Direttore Regionale emanerà il provvedimento – di accoglimento o di rigetto – entro novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza all'Ufficio.

## SCIoglimento E TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETA' DI COMODO

Le norme che appresso vengono commentate ripropongono fedelmente altre disposizioni di scioglimento agevolato ed in particolar modo

- L'art. 3, commi 21 e 21-bis, del D. L. 19 dicembre 1984 convertito nella L. 17 febbraio 1985 n. 17 la cosiddetta "Legge Visentini-ter" relativamente allo scioglimento agevolato delle società soggette alla tassa di concessione governativa per l'iscrizione al registro delle imprese come già anzidetto;
- L'art. 27, comma 2, del D. L. 23 febbraio 95 n. 41 convertito con modificazioni nella Legge 22 marzo 85 n. 85 – cosiddetta manovra Dini -, che aveva previsto agevolazioni per le società operative che con lo scioglimento intendevano evitare la minimum tax;
- l'art 3, commi da 38 a 44 della Legge 23 dicembre 1996 n. 662 – Finanziaria 1997 – che non ebbe successo perché riprendendo il decreto Dini le disposizioni agevolative in materia di imposte dirette erano meno favorevoli.

La Legge Finanziaria 2007 - L. 27 dicembre 2006 n. 296 - tra i 1364 commi di cui si compone l'art. 1, commi da 109 a 119, si occupa delle società di comodo introducendo, oltre le modifiche apportate alle stesse e di cui è stato già detto, la possibilità di scomparire dalla scena tributaria adottando la delibera di scioglimento anticipato o di trasformazione in società semplice.

Consente in tal caso delle agevolazioni tributarie sia come imposizione diretta che indiretta il comma 111 dell'art. 1 della suddetta legge:

- a) alle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 o che a tale data si trovavano nel primo periodo di imposta;
- b) che entro il 31 maggio 2007 deliberano lo scioglimento anticipato o la trasformazione in società semplice;
- c) che entro un anno dalla delibera di scioglimento o di trasformazione chiedono la cancellazione dal registro delle imprese.

Come ulteriore condizione detto comma prevede che tutti i soci siano persone fisiche e che risultino dal libro soci, ove previsto, alla data di entrata in vigore della legge (1/1/2007) o che vengano iscritti entro trenta giorni dalla medesima data, in forza del titolo di trasferimento avente data certa ed anteriore al 1° novembre 2006.

Il comma 112 introduce il regime fiscale agevolato con l'applicazione di una imposta sostitutiva del venticinque per cento (25%) delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive da applicarsi

- sul reddito di impresa del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione calcolato ex art. 182 del T. U.;
- in caso di trasformazione sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti ed il loro valore fiscalmente riconosciuto;
- le perdite non sono ammesse in deduzione;
- le riserve ed i fondi in sospensione di imposta sono assoggettati alla medesima imposta sostitutiva;
- i saldi attivi di rivalutazione vengo assoggettati ad una imposta sostitutiva stabilita nella misura del 10% e non spetta il credito di imposta previsto dalle leggi di rivalutazione nell'ipotesi di attribuzione ai soci.

Il comma 113 porta il regime fiscale delle somme e dei beni ricevuti dai soci delle società di comodo.

Le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci sono diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva da parte della società al netto dell'imposta sostitutiva stessa e non costituiscono redditi per i soci.

Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci della società trasformata va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Il comma 114 indica come quantificare il valore delle cessioni successive alla delibera di scioglimento della società. Ai fini delle imposte sui redditi le cessioni a titolo oneroso e gli atti di assegnazione ai soci si considerano effettuati ad un valore non inferiore al valore normale dei beni ceduti o assegnati.

Per i beni immobili il valore normale è quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori previsti per le rendite catastali o in caso in cui il bene sia sprovvisto si applica la procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

Il comma 115 afferma che alle società che si avvalgono della disciplina prevista dai commi da 111 a 114 non si applicano le disposizioni dell'art. 30 della L. 23 dicembre 1994 n. 724.

Il comma 116 porta la disciplina IVA e registro sulle assegnazioni ai soci dei beni posseduti dalle società di comodo.

Introduce un regime agevolato, assoggettando all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, le assegnazioni dei beni ai soci, che non vengono considerate cessione agli effetti dell'IVA. Per le assegnazioni di beni immobili le imposte, ipotecaria e catastale, si applicano in misura fissa per ciascun tributo.

La agevolazione deve essere richiesta a pena di decadenza nell'atto di assegnazione ai soci, i quali sono obbligati a presentare apposita denuncia di accatastamento o di revisione entro trenta giorni dall'avvenuta assegnazione.

#### CONCLUSIONE

Alla luce delle modifiche legislative è necessario effettuare una attenta analisi per verificare la convenienza economica per il mantenimento delle società che risulteranno non operative.

Non vi è dubbio alcuno che scopo della riforma è quello di eliminare il fenomeno delle società di comodo, che trovano territorio fertile nelle zone dove più la ricchezza è prodotta e "l'ingegneria fiscale" maggiormente attecchisce ed esplica la sua attitudine a trovare soluzioni per ottenere maggior risparmi fiscali.

La riforma, così articolata, non tiene conto della variegata allocazione della economia italiana. Difatti, essa è penalizzante, in maniera incisiva, per le società agricole che operano nel nostro

territorio, del tutto ignorate dal legislatore, e per le quali la riforma avrebbe dovuto prevedere la deroga per la peculiarità della attività svolta.

In considerazione del labile confine tra società di comodo ed operative, del potere discrezionale concesso ai Direttori regionali nell'emettere il provvedimento relativo all'interpello disapplicativo, le previsioni non possono essere che quelle di un notevole incremento del contenzioso.



## Interventi

### Gli atti del professionista delegato nelle varie fasi della vendita senza incanto (breve vademecum)

di Daniele Manenti

#### L'esecuzione forzata

**P**rima di addentrarci nell'esame della normativa che regola la vendita giudiziaria con incanto, è opportuno dare qualche chiarimento sulla ESECUZIONE FORZATA IMMOBILIARE, individuandone presupposti e caratteristiche essenziali.

L'esecuzione forzata è costituita da una serie di atti volti a sottrarre coattivamente al debitore inadempiente specifici beni, facenti parte del suo patrimonio e convertirli in denaro.

Presupposto indispensabile per l'inizio della procedura è l'intenzione del creditore di azionare un diritto di credito da lui vantato che deve essere certo (cioè rinveniente da atto notarile o sentenza o da altro titolo), liquido (cioè determinato nel suo ammontare) ed esigibile (cioè non soggetto a termine o a condizione).

Ma come si accerta il diritto del creditore?

Egli deve essere in possesso e di un documento che ha forza di titolo esecutivo (art. 474 c.p.c.).

Titoli esecutivi a norma di legge sono:

- a) le sentenze di condanna al pagamento di una somma e quelle comunque immediatamente esecutive (ora anche quelle non ancora passate in giudicato), e le sentenze costitutive;
- b) i provvedimenti a cui la Legge espressamente attribuisce efficacia esecutiva come il decreto ingiuntivo, dichiarato esecutivo in via provvisoria e l'ordinanza di pagamento di somme;
- c) i titoli di credito (cambiali ed assegni);
- d) gli atti pubblici e le scritture private autenticate da un notaio (compresi gli atti negoziali unilaterali: riconoscimento di debito), che contengono sempre una obbligazione di somma di denaro;
- e) i cosiddetti Titoli Amministrativi (es. ruoli delle imposte resi esecutivi dall'autorità finanziaria).

La dimostrazione del possesso di tale titolo avviene mediante esibizione di un documento che è munito di formula esecutiva: la cd. Copia esecutiva della sentenza o dell'atto notarile, deve contenere in calce l'ordine a tutti gli ufficiali giudiziari che ne siano richiesti di mettere in esecuzione il titolo (cd. Spedizione in forma esecutiva).

#### Il precetto

Il creditore munito di titolo esecutivo, per poter dare inizio all'azione esecutiva, deve preliminarmente notificare al debitore un'intimazione ad adempiere attraverso un atto stragiudiziale detto PRECETTO.

Esso è un atto unilaterale recettizio col quale si intima al debitore il pagamento di un debito risultante dal titolo esecutivo, entro un termine non inferiore a 10 giorni dalla notifica del precetto stesso; con l'avvertenza che in difetto si procederà ad esecuzione forzata (art. 480 c.p.c.).

L'esecuzione deve iniziare, a pena di inefficacia, entro 90 giorni dalla notifica.

Precetto e copia del titolo esecutivo (copia esecutiva) dovranno essere notificati, a pena d'improcedibilità dell'azione alla parte debitrice personalmente (e non al legale di costui).

### **Il pignoramento**

Una volta avvenuta la notifica del precetto e della copia esecutiva si chiude la FASE PRELIMINARE del processo esecutivo ed ha inizio la vera e propria FASE ESPROPRIATIVA attraverso il pignoramento.

Preliminarmente è opportuno richiamare l'attenzione sulla classificazione che viene fatta dalla dottrina tra:

- creditori titolati e creditori non titolati a seconda se essi sono o no muniti di titolo esecutivo;
- creditori privilegiati e creditori chirografari, a seconda se il credito è garantito o meno da ipoteca o privilegio speciale sull'immobile.

E' come si è detto innanzi il creditore titolato a poter procedere a pignoramento sul bene del debitore inadempiente.

Il pignoramento è l'atto di ingiunzione che l'ufficiale giudiziario fa al debitore di astenersi da qualsiasi atto diretto a sottrarre alla garanzia del credito i beni che si assoggettano all'espropriazione ed i frutti di essi (art. 492 c.p.c.).

Il pignoramento pertanto ha le seguenti funzioni:

- di individuare, fra tutti i beni facenti parte del patrimonio del debitore ( su cui esiste una garanzia generica ex art. 2740 c.c.) quei singoli beni che sono destinati alla soddisfazione del creditore procedente; per questa ragione è determinante individuare nel pignoramento con esattezza gli immobili che si vogliono aggredire con precisa indicazione di consistenza, confini e dati catastali;
- di costituire sui detti beni un vero e proprio vincolo di destinazione;
- di invitare il debitore ad effettuare presso la Cancelleria del G.E. la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio nel Comune in cui ha sede il Giudice competente, con l'avvertimento che in mancanza le successive notifiche e comunicazioni a lui dirette saranno effettuate presso la cancelleria dello stesso giudice.

Da quanto detto si deduce che il bene pignorato resta nella titolarità del debitore il quale ne perde soltanto la disponibilità; per cui eventuali atti di disposizione (vendite, donazioni, costituzioni di diritti reali, costituzioni di ipoteche) effettuati dopo la trascrizione del pignoramento, sono validi ma inefficaci nei confronti del creditore procedente, di tutta la procedura esecutiva e dell'aggiudicatario definitivo o dell'assegnatario.

La dottrina dominante ritiene che il pignoramento immobiliare è strutturato secondo lo schema della fattispecie a formazione successiva:

- l'efficacia inter partes si determina al momento della notifica dell'atto di pignoramento al debitore, che deve avvenire entro 5 giorni dal pignoramento;
- l'efficacia nei confronti dei terzi si attua alla data della trascrizione del pignoramento che va fatta presso la conservatoria dei RR II competente per territorio.

### **Richiesta di vendita ed autorizzazione alla vendita**

Una volta notificato e trascritto il pignoramento, il creditore procedente, deposita presso la cancelleria del Tribunale un fascicolo contenente i documenti necessari per iniziare l'azione espropriativa e, passati almeno 10 giorni dal pignoramento stesso, può a norma dell'art. 567 c.p.c., fare

#### **Istanza di vendita**

del bene pignorato. In tal caso dovrà provvedere, entro 120 giorni (prorogabili di altri 120 giorni) a presentare una ulteriore documentazione consistente soprattutto nel deposito della cd. CERTIFICAZIONE NOTARILE.

Detta certificazione contiene attestazione del Notaio certificante sotto sua responsabilità, che il debitore e proprietario dell'immobile in forza di titoli di trasferimento nel ventennio, e che su detto immobile gravano alcune formalità (trascrizioni ed iscrizioni) pregiudizievoli. Dovranno

essere altresì depositati un estratto di mappa catastale dell'immobile ed il certificato di destinazione urbanistica dei terreni.

A seguito di detta istanza se, all'esame del giudice, la documentazione depositata risulta corretta e sufficiente, quest'ultimo nomina entro 30 giorni un esperto perchè rediga una PERIZIA, che sarà giurata, dandogli un breve tempo per predisporla e depositarla agli atti della procedura.

Fissa così con ordinanza, L'UDIENZA PER LA COMPARIZIONE DELLE PARTI, che dovrà avvenire non oltre 90 giorni ex art. 569 c.p.c..

E' questa l'udienza centrale del procedimento esecutivo, perchè il giudice, acquisite nel frattempo le informazioni sull'oggetto attraverso la perizia del CTU e sentite le parti (che possono eventualmente fare osservazioni), se non vi sono opposizioni

#### dispone la Vendita del bene

La riforma della Legge 80/2005 ha previsto che il G.E., prima di autorizzare la vendita con incanto dell'immobile, deve fare un tentativo di vendita senza incanto.

La vendita senza incanto è pur sempre una vendita giudiziaria (e non una vendita consensuale) e che pertanto, segue dei meccanismi basati su offerte di acquisto in busta chiusa (artt. 571 e segg. c.p.c.).

Anche la vendita senza incanto, a seguito della detta riforma, può essere delegata ad un professionista ex art. 591/bis. Ma su questo istituto non ci soffermeremo, anche se è opportuno evidenziare che la vendita senza incanto, a seguito della riforma, è diventata la procedura principe, avendo la precedenza sulla vendita con incanto.

Con la detta ORDINANZA che dispone la vendita del bene o con successiva ordinanza, il G.E. delega un professionista alle operazioni di vendita.

### **Ritiro del fascicolo d'ufficio Esame della documentazione contenuta**

Il professionista delegato riceverà una comunicazione della cancelleria dell'ordinanza del G.E. che gli delega la vendita e provvederà immediatamente al ritiro del FASCICOLO D'UFFICIO, che è contrassegnato con un numero (es. RGE n. 105/03); esso consiste in un fascicolo che comprende tutti gli atti ed i documenti prodotti e depositati e i verbali di udienza. Troverà pertanto tutta la cd. PRODUZIONE DEL LEGALE DEL CREDITORE PROCEDENTE (copia o titolo esecutivo, precetto, pignoramento, nota di trascrizione del pignoramento) nonché la certificazione notarile, la perizia del CTU, i fascicoli di intervento dei creditori intervenuti, i verbali di udienza e l'ordinanza di delega.

Bisogna esaminare con attenzione tutta la documentazione ma i documenti più rilevanti sono:

- Il pignoramento e la nota di trascrizione dello stesso;
- L'ordinanza di delega;
- La perizia del CTU;
- La certificazione notarile.

### **Il pignoramento e la sua trascrizione**

Del pignoramento abbiamo già detto; qui è opportuno aggiungere che è importante controllare i dati identificativi dell'immobile che devono trovare conforme riscontro nella nota di trascrizione, nel titolo di provenienza, nella copia esecutiva, nella certificazione notarile e nella perizia del CTU.

In caso di riscontrata difformità bisogna informare il GE con lettera depositata in Cancelleria.

Colgo qui l'occasione per segnalarvi che noi notai delegati intratteniamo un proficuo scambio di notizie col GE, informandolo di ogni eventuale impedimento alla vendita e chiedendo disposizioni al riguardo, avvalendoci anche delle disposizioni dell'art. 591 ter c.p.c.

### **L'ordinanza di delega**

Nell'ordinanza con la quale si delega il professionista sono specificati, abbastanza dettagliatamente, i compiti che egli deve diligentemente svolgere.

Aprò una piccola parentesi per dirvi che la dottrina dominante ritiene che il processo esecutivo si suddivide in varie fasi, e cioè:

la fase della VENDITA VERA E PROPRIA, che ha inizio con la predisposizione dell'avviso di vendita e si conclude con l'aggiudicazione definitiva ed il pagamento dell'intero prezzo;

la fase del TRASFERIMENTO DEL BENE, che si attua attraverso l'emanazione del decreto da parte del GE e tutti i successivi atti di adempimento;

la fase della DISTRIBUZIONE DEL RICAIVATO che si attua con predisposizione e approvazione del Piano di Riparto e con la Distribuzione del Ricavato a favore degli aventi diritto.

A norma dell'art. 591 bis, al professionista può essere delegato sia l'intero complesso del processo esecutivo, sia una soltanto delle fasi del processo (ad esempio solo la Distribuzione del ricavato); il GE pertanto ha il potere di delegare anche in modo frazionato le operazioni di vendita all'incanto.

Nella delega che pertanto va letta con attenzione, il professionista troverà altresì alcune indicazioni (termine per lo svolgimento delle operazioni, modalità della pubblicità, luogo dove si dovrà svolgere l'incanto, ed altre) a cui deve attenersi scrupolosamente. Se sorgono dubbi sulle operazioni delegate è opportuno sempre richiedere ufficialmente chiarimenti o ulteriori autorizzazioni.

### **La perizia del CTU**

L'esame della perizia è fondamentale perché in esso si trovano tutte le notizie relative alla:

descrizione dell'immobile e sua divisione eventuale in LOTTI;

situazione urbanistica dei fabbricati con indicazione dei dati di licenza/concessione edilizia, presenza di domande di condono e stato attuale della pratica; situazione urbanistica dei terreni e certificato di destinazione urbanistica;

situazione di fatto degli immobili relativa alla loro eventuale occupazione da parte dell'esecutato o di terzi ed eventuale presenza di contratti di locazione o di affitto registrati;

situazione di diritto degli immobili con riferimento all'eventuale presenza di vincoli che comportino diritto di prelazione dello Stato e di altri Enti pubblici territoriali (vincolo storico, artistico, archeologico, ecc.) in caso di trasferimento dell'immobile;

valore dell'immobile, eventualmente suddiviso per Lotti.

In particolare va controllata con attenzione la situazione urbanistica dei fabbricati, verificando se l'immobile è stato costruito in data precedente al 1° settembre 1967 (per cui i dati della licenza non sono necessari), se sono state presentate domande di sanatoria e il loro attuale stato.

Va richiamata l'attenzione sul fatto che l'aggiudicatario, ricorrendone i presupposti, può integrare la vecchia pratica di condono o addirittura presentare nuova domanda in presenza di abusi edilizi non condonati.

### **Certificazione notarile**

Dall'esame della stessa si rinviene la provenienza del bene, l'esistenza di formalità pregiudizievoli (trascrizioni di pignoramenti e di sequestri, iscrizioni di ipoteche, altre eventuali trascrizioni pregiudizievoli) che gravano sull'immobile, nonché esistenza di trascrizione di vincoli che comportano prelazione dello Stato in caso di trasferimento.

### **L'avviso di vendita**

Compiuti gli accertamenti e le verifiche preliminari, se tutto appare in ordine, il professionista delegato darà inizio alle operazioni di vendita all'incanto, redigendo l'avviso di vendita.

L'avviso di vendita, che è il documento che coinvolge la responsabilità personale del professionista delegato perché è un provvedimento parzialmente decisionale da parte di esso, deve contenere:

- 1) giorno, ora e luogo dove si svolgerà l'incanto; se la delega non dispone diversamente, la vendita può avvenire presso lo studio del professionista o in un'aula del Tribunale, appositamente destinata al riguardo;
- 2) l'indicazione se la vendita avverrà in unico LOTTO o in più LOTTI;
- 3) la descrizione esatta degli immobili, eventualmente divisi per LOTTI e se essi risultano occupati o locati con contratto di locazione registrato;
- 4) il prezzo a base d'asta per ciascun LOTTO, con indicazione dell'importo minimo delle offerte in aumento;
- 5) l'ammontare della cauzione fissata dal G.E. (normalmente 10% del prezzo a base d'asta) e dell'acconto spese (normalmente 15% del prezzo a base d'asta); detti importi vanno versati con deposito presso lo studio del professionista di assegni circolari NT a lui intestati che saranno consegnati unitamente alla domanda di partecipazione sottoscritta;
- 6) il termine perentorio entro cui detta domanda di assegni vanno depositati;
- 7) il termine entro cui dovrà essere versato, a pena di decadenza, il saldo prezzo e le sue modalità di versamento (normalmente con assegni circolari NT intestati al professionista, salva l'ipotesi del versamento diretto alla Banca procedente in presenza di un credito rinveniente da mutuo fondiario);
- 8) la situazione urbanistica dei fabbricati con la possibilità riconosciuta dall'art. 46 della TU sull'edilizia n. 380/2001, e la situazione urbanistica dei terreni quale risulta dal certificato di destinazione urbanistica contenuto nel Fascicolo d'ufficio;
- 9) le situazioni pregiudizievoli per l'aggiudicatario (per es. domande giudiziali non cancellabili col decreto di trasferimento);
- 10) le forme di pubblicità dell'avviso;
- 11) eventuali altre notizie ritenute opportune per meglio informare i partecipanti (stato dei luoghi, deterioramento dei beni, esposizioni debitorie condominiali) e tempi e luoghi per la consultazione dei documenti (perizie).

La legge vieta l'inserimento nell'avviso del nome del debitore per questioni di privacy.

### **La pubblicità**

L'avviso deve essere portato a conoscenza degli interessati e del pubblico per cui è soggetto a particolari forme di notifica e di pubblicità.

La notificazione dell'avviso consiste in una comunicazione fatta ad alcuni soggetti previsti dalla legge o individuati dalla prassi a mezzo dell'ufficiale giudiziario.

Obbligo fatto al professionista delegato ex art. 591 bis 3° comma, è quello di provvedere alla notificazione ai creditori non intervenuti.

La prassi giudiziaria ha ritenuto opportuno (se non addirittura necessario) la notificazione dell'avviso anche:

- al debitore pignorato;
- al creditore pignorante;
- ai creditori intervenuti;
- ai comproprietari del bene (anche al coniuge in comunione);
- al locatario;
- al custode.

Non vi è alcun obbligo di fare ulteriori notifiche e comunicazioni per gli incanti successivi al primo, in caso di asta deserta, anche se in realtà la prassi dei tribunali invita a reiterare le notifiche.

La pubblicità dell'avviso invece, avviene, a seguito della riforma, nel modo seguente:

1. mediante AFFISSIONE ALL'ALBO DEL TRIBUNALE COMPETENTE, almeno per tre giorni continui precedenti l'incanto (art. 490 c.p.c.); essa viene fatta a mezzo notifica dell'ufficiale giudiziario

2. mediante inserimento in appositi SITI INTERNET stabiliti dal Ministero della Giustizia con proprio decreto; sul sito vanno pubblicati, oltre all'avviso, l'ordinanza di delega e la perizia con i suoi allegati; la pubblicazione va fatta almeno 45 giorni prima della data dell'incanto (art. 490 c.p.c. e art. 173 ter disp. Att. C.p.c.);

3. mediante inserimento in QUOTIDIANI DI INFORMAZIONE LOCALE, aventi maggiore diffusione nella zona interessata, da effettuarsi in giorno festivo almeno 45 giorni prima di quello fissato per l'incanto.

La delega può prevedere anche una PUBBLICITA' COMPLEMENTARE, che non può essere alternativa a quella obbligatoria innanzi descritta, che può consistere in inserimento di pubblicità in altri mezzi di informazione diversi dai quotidiani (periodici di categoria, settimanali, manifesti, ecc.).

La mancata pubblicità obbligatoria di cui innanzi rende nullo un eventuale incanto; la Cassazione ha invece ritenuto che il termine è di tipo ordinatorio e non perentorio, per cui il mancato rispetto dello stesso non dà luogo a cause di nullità.

Il professionista provvederà a predisporre un SUNTO DELL'AVVISO, che trasmetterà al legale del creditore procedente (o eventualmente di altro creditore munito di titolo esecutivo che intende sostituirsi al procedente), perché costui possa provvedere alla necessaria pubblicità sui quotidiani a sua cura e spese. La mancata pubblicità o il mancato deposito presso lo studio del professionista delegato del foglio del quotidiano e/o della documentazione relativa alla pubblicazione su Internet comporta la sospensione della vendita da parte del professionista.

Infine un ultimo accenno va fatto all'obbligo di riservatezza del professionista che non può dare notizie a chi è interessato all'acquisto diverse da quelle che lo stesso può rilevare dalla consultazione del fascicolo (in particolare della perizia); è pertanto vietato al professionista dare notizie circa la presenza o meno di istanza di partecipazione prima dell'inizio dell'incanto.

### **L'istanza di partecipazione**

Il Legislatore non prescrive l'obbligo di presentare istanza di partecipazione ma prevede soltanto l'obbligo di fare offerta di CAUZIONE da parte di chi intende partecipare all'incanto. E' però prassi dei tribunali far presentare ai partecipanti un' Istanza di PARTECIPAZIONE, in bollo, datata e sottoscritta nella quale sono indicati le generalità del partecipante (corredata da copia del documento valido d'identità e, se si tratta di persona giuridica, di misura camerale), l'indicazione dell'incanto a cui si intende partecipare e del LOTTO, l'importo del versamento della cauzione e dell'acconto spese.

L'istanza va presentata, nel termine perentorio indicato nell'avviso, unitamente agli assegni circolari NT per cauzione e acconto spese intestati al professionista; e ne viene rilasciata ricevuta.

L'istanza può anche essere presentata e sottoscritta:

- da un procuratore speciale che è tenuto a consegnare contestualmente procura notarile rilasciata;
- da un procuratore generale che è tenuto a consegnare contestualmente copia della procura notarile di data recente dalla quale emerge l'espressa facoltà per il procuratore di partecipare alla vendita agli incanti, trattandosi di atto di straordinaria amministrazione;
- da un avvocato che interviene per persona da nominare ex art. 583 c.p.c.; l'avvocato deve essere iscritto all'albo del Tribunale competente per territorio. Se l'avvocato non è abilitato all'esercizio presso il Tribunale competente, ma è regolarmente iscritto presso altro Tribunale, l'aggiudicazione si perfezionerà in capo all'avvocato offerente e non in capo al soggetto che intende nominare.

Se rimane aggiudicatario per persona da nominare, l'avvocato dovrà entro 3 giorni dall'aggiudicazione sciogliere la riserva nominando il soggetto per cui ha partecipato e depositare la procura a lui rilasciata, che dovrà avere data precedente all'incanto; altrimenti è considerato egli stesso aggiudicatario in proprio.

## **Divieti di partecipazione**

Non possono partecipare all'incanto:

- il debitore (e non i suoi familiari);
- il professionista delegato;
- il custode e l'ufficiale giudiziario che ha eseguito il pignoramento;
- il coniuge in regime di comunione legale;
- gli amministratori di beni altrui.

## **Lo svolgimento dell'incanto**

L'incanto è pubblico, e quindi chiunque può assistervi.

Fenomeni di turbativa d'asta se rilevati dal professionista durante l'incanto, potranno indurlo ad allontanare la persona incriminata ed anche ad avvalersi della forza pubblica (art. 353 c.p.).

La partecipazione attiva è invece riservata ai soli soggetti che hanno presentato istanza regolare nei termini.

L'incanto è valido anche se vi è un solo partecipante, il quale deve fare offerta aumentando il prezzo base di almeno quel minimo previsto dall'avviso.

Se vi sono più partecipanti, le offerte si susseguono entro il limite di tre minuti l'una dall'altra. Ognuno dovrà rilanciare un'offerta superiore alla precedente del minimo indicato e la nuova offerta annulla la precedente.

Sarà dichiarato aggiudicatario provvisorio l'ultimo offerente a cui non è seguita, nei tre minuti successivi, ulteriore offerta valida.

Terminato l'incanto il professionista provvede alla restituzione immediata degli assegni relativi alla cauzione ed all'acconto spese ai partecipanti presenti che non si sono resi aggiudicatari. Se il partecipante all'incanto non ha presenziato senza giustificato motivo documentato, la cauzione gli sarà restituita solo nella misura di 9/10, mentre 1/10 sarà trattenuto a beneficio della procedura.

Di tutte le operazioni il professionista redigerà verbale da lui soltanto sottoscritto, il verbale è esente da bollo e da formalità di registrazione e va depositato nel fascicolo della procedura.

## **L'asta deserta e L'asta con esito negativo**

L'asta si dice deserta se non vi sono domande di partecipazione nei termini ovvero se vi sono state offerte tutte non accoglibili perché nulle.

L'asta si dice che ha avuto esito negativo quando, pur essendovi state domande di partecipazione, gli offerenti non hanno presenziato all'incanto o, pur risultando presenti all'incanto, non hanno fatto alcuna offerta in rialzo.

L'asta si dice non avvenuta quando il creditore precedente non ha provveduto alla pubblicità obbligatoria, ovvero non ha depositato il foglio del quotidiano o la documentazione della pubblicazione sul sito internet.

Di fronte ad un'asta deserta, con esito negativo o non avvenuta, il professionista procede ad ulteriori incanti, ma solo in caso di asta deserta, riducendo il prezzo a base d'asta del 20%.

Se si è avuta ISTANZA DI ASSEGNAZIONE da parte del creditore precedente, istanza che deve essere presentata almeno 10 giorni prima della data dell'incanto, il professionista, se è stato all'uopo delegato dal G.E. dovrà provvedere su detta istanza di assegnazione, sempre che non siano state presentate offerte durante l'incanto.

Il nuovo incanto presuppone la predisposizione di un nuovo avviso e di nuova pubblicità.

E' buona prassi consultare il G.E. dopo quattro incanti non andati a buon fine.

## La gara del quinto

Una volta avvenuta l'aggiudicazione provvisoria, nel termine perentorio di 10 giorni dalla stessa, ancora possono essere fatte offerte di acquisto, per un prezzo superiore di almeno il 20% del prezzo di aggiudicazione (art. 584 c.p.c.).

L'offerta deve essere accompagnata da un deposito di una cauzione pari al doppio della cauzione versata dall'aggiudicatario provvisorio (praticamente pari ad 1/5 del prezzo iniziale a base d'asta).

Il professionista delegato indice la GARA, partendo dal prezzo offerto in aumento.

Alla gara del quinto possono partecipare:

- l'aumentante (o gli aumentanti);
- l'aggiudicatario provvisorio (che stranamente non deve integrare la cauzione già versata);
- tutti i partecipanti al precedente incanto che, entro il termine fissato dal professionista per la gara, avranno integrato la propria cauzione nella suindicata misura.

Non sembra essere previsto un nuovo avviso, per cui sarebbero sufficienti solo notifiche agli aventi diritto, dei dati relativi alla gara a farsi, da parte del professionista. Sembra, anche non siano necessarie ulteriori forme di pubblicità.

Indetta la gara, diventa aggiudicatario definitivo il maggior offerente. Se si verifica diserzione alla gara, l'aggiudicazione diventa definitiva in testa al vecchio aggiudicatario provvisorio.

Di tutto lo svolgimento della gara, il professionista darà conto in un verbale.

Non è possibile ulteriore offerta di quinto.

## Il saldo prezzo

L'aggiudicatario definitivo, che ha già versata la cauzione, deve completare il pagamento del prezzo, versando il saldo rappresentato dalla differenza tra il prezzo dell'aggiudicazione definitiva e la cauzione versata.

Il pagamento del saldo del prezzo può avvenire in vari modi:

- mediante assunzione del debito da parte dell'aggiudicatario ex art. 508 c.p.c.;
- mediante accollo del residuo mutuo fondiario ex L. 358/93;
- mediante pagamento diretto alla Banca titolare di un credito rinveniente da un mutuo fondiario;
- mediante pagamento al professionista a mezzo assegni circolari NT a lui intestati.

Quest'ultima forma di pagamento, che maggiormente interessa in questo momento, secondo la prassi giudiziaria napoletana, va fatta entro 40 giorni dall'aggiudicazione definitiva. Il termine ha carattere processuale e, quindi, è soggetto a sospensione feriale prevista dalla Legge 742/69 (vd. Cass. n. 420/1987).

Se il termine cade in giorno festivo, il pagamento va completato il giorno prima (e non il giorno dopo) della scadenza. Il mancato pagamento del saldo prezzo nei modi e nei termini suindicati, comporterà la decadenza dell'aggiudicatario definitivo con la perdita completa di quanto versato che va a vantaggio della procedura; la decisione è presa con ordinanza solo dal G.E. e non dal professionista delegato (artt. 586 – 691 c.p.c.).

La riforma prevede anche la possibilità di un finanziamento bancario collegato al pagamento del saldo prezzo.

Non è richiesto alcun verbale che attesti il pagamento del saldo prezzo per cui si ritiene sufficiente una semplice dichiarazione scritta del professionista che contenga attestazione dell'avvenuto versamento nei modi e nei termini di legge. All'aggiudicatario verrà rilasciata regolare ricevuta di versamento.

In caso di decadenza dell'aggiudicatario, il professionista fisserà nuovo in canto predisponendo nuovo avviso e nuova pubblicità.

## **Il decreto di trasferimento**

Il decreto di trasferimento, quale titolo formale dell'acquisto del bene da parte dell'aggiudicatario definitivo, costituisce un atto dovuto da parte del G.E., che non può essere delegato al professionista.

E' il decreto (e non l'aggiudicazione definitiva) che attribuisce effetto traslativo dell'immobile all'aggiudicatario. Esso rientra nello schema degli ACQUISTI A TITOLO DERIVATIVO DI NATURA PUBBLICISTICA (e non negli acquisti a titolo originario).

L'art. 591/bis prevede la sola predisposizione di una bozza di decreto da parte del professionista delegato, che va trasmessa senza indugio al giudice, una volta che è avvenuto il pagamento del saldo prezzo, unitamente all'intero fascicolo d'ufficio, perché quest'ultimo possa procedere a controlli e verifiche prima di firmare il decreto.

Sommariamente qui si indica la STRUTTURA DEL DECRETO, che servirà da schema per la predisposizione della bozza da parte del professionista:

a) EPIGRAFE: comprende l'intestazione (Tribunale, nome del G.E., numero dell'RGE, dati del professionista delegato, del creditore istante e del debitore subastato);

b) PARTE STORICA: indicazione sommaria dello svolgimento delle operazioni di vendita con indicazione del precedente verbale di aggiudicazione e dell'avvenuto versamento dell'intero prezzo;

c) PARTE DISPOSITIVA VERA E PROPRIA: che attiene al trasferimento del bene con l'esatta descrizione dei dati dell'immobile e delle sue pertinenze ed accessioni, l'indicazione dei dati relativi all'aggiudicatario e al debitore subastato; vi si comprende anche l'indicazione della situazione urbanistica dell'immobile, con l'allegazione del certificato di destinazione urbanistica se si tratta di terreno, e della provenienza del bene;

d) UNA INGIUNZIONE ED UN ORDINE: l'ingiunzione riguarda il rilascio dell'immobile ed è rivolta a chiunque sia nella detenzione del bene salvo il locatario con contratto di locazione registrato con data precedente alla trascrizione del pignoramento (il decreto è pertanto titolo esecutivo per il rilascio dell'immobile). L'ordine è rivolto al Conservatore dei RR.II. competente e riguarda la cancellazione di tutti i pignoramenti di tutti i sequestri e di tutte le iscrizioni ipotecarie, anche successive al pignoramento (ad eccezione delle iscrizioni inerenti ad assunzione di debito da parte dell'aggiudicatario). Non è previsto ordine di cancellazione di altre formalità diverse da quelle suindicate (ad es. trascrizione di sentenza di fallimento, rivendita avvenuta dopo il pignoramento ecc.).

Il decreto di trasferimento è impugnabile ex art. 617 c.p.c. – opposizione agli atti esecutivi (art. 591/bis ultimo comma c.p.c.).

## **Adempimenti successivi al decreto**

Il professionista delegato dovrà curare i seguenti adempimenti connessi al decreto di trasferimento:

- registrazione: fare attenzione se il decreto è soggetto a tasse di registro o ad IVA. Inoltre va fatta richiesta di agevolazioni per la prima casa, se ricorrenti; in tale ipotesi è necessaria dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte dell'aggiudicatario;
- trascrizione del decreto presso la Conservatoria RR.II. competente a favore dell'aggiudicatario e contro l'esecutato (anche se deceduto durante lo svolgimento della procedura);
- voltura catastale;
- comunicazione agli uffici di P.S. competenti per territorio entro 48 ore dalla data del decreto;
- cancellazioni delle formalità, ordinate dal giudice; queste ultime vengono fatte solo su richiesta dell'aggiudicatario ed a sue spese.

## **Il progetto di distribuzione**

L'esecuzione immobiliare si conclude con la distribuzione del ricavato tra tutti i creditori concorrenti in ottemperanza di quello che è il fine ultimo dell'espropriazione, e cioè la trasformazione del bene pignorato in denaro.

Il professionista delegato è tenuto a predisporre una **BOZZA DEL PROGETTO DI DISTRIBUZIONE** delle somme ricavate dalla vendita del bene subastato e da altri introiti della procedura (rendite, fitti, penali, decadenze ecc.).

IL progetto va deve essere approvato dalle parti e non anche dal G.E., che si limita a darne atto nel verbale di udienza ed ordinare con ordinanza il pagamento delle singole quote.

Infine si fa rilevare che anche il progetto, come il decreto di trasferimento, è un atto dovuto del giudice, non delegabile al professionista.



# «Finanziaria, quante complessità»

**I commercialisti iblei bocciano le norme introdotte: «Le urgenze superano i diritti dei contribuenti»**

Ora che la legge finanziaria per il 2007 è pienamente operativa con i suoi 1365 commi, commercialisti e ragionieri provinciali si sono riuniti qualche giorno fa, come ogni anno, per l'aggiornamento professionale affrontando le problematiche introdotte e fare il punto della situazione. Diversi gli obiettivi che con la finanziaria si intendono raggiungere, quali il risanamento dei conti pubblici, l'equità fiscale e lo sviluppo economico. «Obiettivi certamente condivisibili - commenta il presidente provinciale dei dottori commercialisti Daniele Manenti - ma non si può pensare di intervenire in maniera coerente, incisiva sul sistema tributario attraverso la legge finanziaria, in quanto le norme tributarie di per sé complesse e tecniche richiedono

degli strumenti normativi più adeguati».

Una finanziaria che non nasce sicuramente all'insegna della semplificazione e della certezza del diritto, in un sistema normativo caratterizzato da un palinsesto enorme stimato tra un minimo di 40 mila ed un massimo di 100 mila tra leggi statali e regionali. Essa opera soprattutto su un inasprimento della pressione fiscale, attraverso l'introduzione di nuove imposte, come per esempio le imposte di scopo, innalzamento delle addizionali comunali, e rideterminazione della base imponibile; inasprimento degli adempimenti contabili e formali al fine di ridurre il più possibile l'evasione fiscale; intervento sul cuneo fiscale, attraverso deduzioni Irap ed interventi sullo sviluppo.

«Si riducono fortemente - precisa il presidente del collegio dei Ragionieri commercialisti di Ragusa Maurizio Attinelli - i tempi di lavorazione della documentazione fiscale in un quadro normativo continuamente in evoluzione. Norme, disposizioni, circolari si accavallano e nel frattempo le imprese sono letteralmente prese d'assedio dagli Uffici finanziari, previdenziali ed Enti locali. Il Commercialista diventa l'ultimo baluardo di garanzia e di supporto per le imprese e per gli stessi professionisti».

«La nostra categoria professionale - continua Daniele Manenti - è particolarmente critica su come la finanziaria sia stata attuata, ancora una volta impennata sulla decretazione d'urgenza e senza un preventivo confronto con le categorie

professionali che non sono state minimamente coinvolte nella predisposizione di misure fiscali a forte impatto per il sistema economico produttivo».

I principi dello statuto dei diritti del contribuente, tra cui il divieto di attribuire effetto retroattivo alla norma tributaria, incidono sui diritti essenziali dei cittadini, sui quali viene fatta gravare l'inversione dell'onere della prova su operazioni avvenute in anni in cui la norma non esisteva, e non li pone in condizione di difendersi adeguatamente. «Manca - conclude Manenti - un disegno strategico che, muovendo dall'approfondimento della conoscenza della vera evasione fiscale in tutte le varie modalità, mobilizzi tutte le energie sane del paese».

Quotidiano "La Sicilia"  
del 14 febbraio 2007  
p. 21

## Il viaggio negli Iblei della principessa russa Maria Nikolaevna Volkomskaaja



**di Giuseppe La Barbera**

L'illustre scrittore comisano Gesualdo Bufalino invitava spesso nei suoi scritti i turisti a non limitarsi *“venendo in Sicilia dopo Catania e l'Etna, a una pigra ricognizione delle venerande glorie di Siracusa, quasi che questa rappresenti l'approdo finale del vostro viaggio e vi sia, dopo, il deserto; ma convincetevi di trovarvi all'ingresso di una contrada dalle sorprendenti attrattive, la quale, per essere stata finora sottratta ai clamori del turismo di massa, tanto più si offre illibata e fragrante al visitatore”*.

In effetti, l'itinerario turistico siciliano dei grandi viaggiatori del passato seguiva un percorso alquanto standardizzato: si giungeva fino a Siracusa da dove ci si imbarcava per Malta, per rientrare a Gela o a Licata e viceversa, tralasciando completamente questa parte dell'isola. In pochi si spinsero nell'area iblea, sorretti da una inarrestabile curiosità, con motivazioni e scopi alquanto diversi, alcuni per scoprire le bellezze della regione, altri per studiarne le caratteristiche, altri ancora per cause di forza maggiore.

Una contrada appartata, dunque, dal fascino discreto, anche geologicamente e morfologicamente diversa, come annotava nel 1957 lo scrittore e giornalista Guido Piovene, che per la sua oggettiva marginalità e per l'assenza di un adeguato sistema di comunicazioni, rimaneva esclusa dagli itinerari classici e dove si smorzavano gli entusiasmi anche al più audace dei viaggiatori che spesso rinunciava ad un eventuale soggiorno nei comuni della contea, basti pensare che per percorrere il tratto di strada che collegava Ragusa a Modica, non più di quattro miglia, all'economista Paolo Balsamo e ai suoi accompagnatori, nel 1808 non bastarono tre ore *“per motivo della somma malagevolezza della strada, e la frequenza dei dirupi”*. Ma – sottolineava Anthony Pereira nel 1970, uno degli ultimi esempi della letteratura odeporica del grande “tour” – sarebbe in ogni caso un peccato se un viaggiatore, avendo visitato Agrigento, Siracusa o Gela non visitasse le città della Sicilia sud-orientale, poiché mancherebbe di osservare *“some of the finest examples of Baroque architecture to be found in Sicily”*.

Tra i grandi viaggiatori che si addentrarono negli iblei, rimanendone peraltro felicemente appagati, si segnala la principessa russa Maria Nikolaevna Volkomskaaja, colta e raffinata scrittrice, che giunse in Sicilia in ferrovia in un giorno imprecisato del 1908. Pianificò un tour completo, sapientemente programmato, per cogliere l'identità articolata e suggestiva della Sicilia, per descriverne i caratteri paesaggistici e monumentali, per rappresentarne, con il sussidio di belle immagini, la ricchezza della civiltà artistica. Pubblicò in lingua francese il resoconto del suo viaggio nel 1914 *“Impressions de Sicile”* con belle foto, ma soprattutto con disegni dell'autrice.

Prima tappa fu Messina, da cui proseguì in automobile fino a Taormina, Acireale, Catania e Siracusa, dove alloggiò all'hotel Villa Politi. La mattina, di buon ora, partì da Siracusa, con il vento scirocco e il mare dai toni verdastri che presagivano la tempesta, e attraversati dei campi freddamente seminati giunse a Noto. Una cittadina *“pittoresquement*

*niché*” (pittorescamente collocata), che oltre ad ammirarne i monumenti rimase colpita soprattutto dalle inferriate delle finestre dei conventi e dei palazzi “*d’un beau baroque*”, forgiate a forma di canestro verso il basso. Attirò la sua attenzione anche la statua in marmo della Madonna di Francesco Laurana per grazia delle sue forme raramente si riscontra nelle produzioni dell’epoca.

Da Noto a Modica attraversò luoghi collinosi sempre rocciosi, dove però anche i più piccoli pezzi di terra, benché pieni di pietre, si presentavano accuratamente lavorati. A mezzogiorno arrivarono nella valle d’Ispica, al fondo della quale si rannicchiava Modica. Le fu indicato l’hotel Bristol, situato al bordo del torrente che sei anni prima aveva inondato una parte della città. L’*hotelier* che allora abitava in un quartiere più elevato raccontò agli ospiti che sentì un rumore “*formidable*” verso le cinque del mattino: era il torrente che montava con una tale rapidità che nello spazio di quattro minuti raggiunse il primo piano delle case. Perirono trecento persone e perdite materiali considerevoli.

Si intrattenne a parlare con l’albergatore, chiamato “cavaliere”, proprietario dell’albergo, il quale raccontava che in queste contrade si coltivava soprattutto frumento e i paesani risparmiavano molto con lo scopo di acquistare terre e aggiungeva che un paesano, che aveva circa 42 anni, aveva recentemente acquistato 50.000 franchi di terre pagando in contanti, mentre prima possedeva solo una pecora, divenendo così un proprietario fondiario. In questa parte della Sicilia, a differenza di altre zone – scriveva la Volkomskaaja - i cittadini non sono poveri, coltivano la terra del proprietario a “mezzadria”, lavorando “*à la journée*” con un salario da quattro a sei franchi.

Un rapido giro per la città fece notare alla principessa una comunità ancora provata dalla grande alluvione, e ancora qualche chiesa in cattivo stato che dava a Modica un’impronta “*de richesse déchu*”.

Da Modica a Ragusa riprendevano gli altipiani, con campi lavorati sia a destra che a sinistra. La strada scendeva prima sul fiume Irminio e poi risaliva fino a 497 metri d’altezza, dove dopo un tornante si mostravano le due città di Ragusa inferiore e superiore. Le case montavano le une sulle altre e avevano un aspetto particolare. La strada che era stata buona, divenne impraticabile come nei dintorni di tutte le città siciliane. Questa contrada è ricca di tombe sicule, se ne vedevano dappertutto incavate nelle rocce. Le due Raguse sono ancora dei centri agricoli, quantunque si trovino nei dintorni le miniere. Esse sono costruite “*en pain de sucre*”, e prendono, sul fondo del cielo nuvoloso che le incornicia, una fisionomia “*tout à fait extraordinaire*”.

Sulle alture cresceva un’erba corta dove pascolavano centinaia di pecore e di capre bianche. Queste alture formavano un immenso piano dai bordi del quale si dominava una vasta pianura limitata da una costa che si eleva poco a poco e dall’altra un mare verde opaco, cattivo e tempestoso. In basso, i tetti di tegole e la cupola della cattedrale di Comiso aumentava, per la loro lontananza, l’impressione di grandezza e di profondità della piana. Tutto questo versante è coperto di grossi carrubi dalle belle foglie tagliate, che formano una autentica foresta.

A Comiso cominciava la piana. Il tempo minaccioso e la burrasca che seguiva la principessa e i suoi accompagnatori non permisero di assaporare i paesaggi e gli ambienti di queste zone, anzi si convinsero di attraversarle con rapidità, per giungere al più presto a Gela, dove avevano già programmato di trascorrere la notte. Grosse nuvole si ammassavano dietro gli ospiti; le montagne svanivano in una oscurità minacciosa. Si avviano pertanto verso Vittoria. I 10 chilometri che li separavano venivano percorsi rapidamente. Sono le 3,30 quando attraversano Vittoria. La burrasca li seguiva, ma le nuvole “*se dédouble*” e un’ondata violenta passava alla loro destra, nascondendo il paesaggio in una cortina grigia.

Restavano ancora 34 chilometri per raggiungere Gela, la strada divenne dopo Vittoria rapidamente atroce. Arrivarono a Gela a tarda sera lasciando definitivamente gli Iblei, una contrada dove non farà più ritorno e il maltempo non permise un adeguato soggiorno per assaporare i paesaggi e i monumenti della zona.

Continuò il suo cammino a Licata, Agrigento, Selinunte, Castelvetro, Segesta, Palermo, Cefalù, Randazzo, Francavilla, rivide ancora Taormina, per concludere il suo viaggio a Messina, dove prese un battello che la riportava via e aveva appena il tempo per inviare malinconicamente “*un dernier adieu à la belle Sicile*”.